

Audience publique du 7 mars 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26890 du rôle et déposée le 6 mai 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Kinsch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 février 2010, répertoriée sous le numéro ... du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 30 janvier 2008 pour l'année 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick Kinsch et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

Monsieur ... fut engagé au cours de l'année 2000 par la, établie et ayant son siège social à ..., en tant que

Au cours de l'année 2007, Monsieur ... passa avec succès les examens lui conférant le titre de « ... », de sorte que depuis lors, il est engagé par la en tant que

Dans sa déclaration de l'impôt sur le revenu concernant l'année 2006, Monsieur ... détailla les dépenses faites pour la préparation des examens en vue d'obtenir le titre de ... en arrivant à un montant total de 9.237 euros qu'il qualifia de frais de perfectionnement déductibles au titre de frais d'obtention.

Par courrier du 29 novembre 2007, le bureau d'imposition Luxembourg Y de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », informa Monsieur ..., conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », qu'il envisageait de diverger de manière essentielle des déclarations de Monsieur ..., dans la mesure où il projetait de qualifier les dépenses engagées en vue de la préparation des examens comme frais de formation professionnelle, non déductibles à titre de frais d'obtention. Le bureau d'imposition invita par ailleurs Monsieur ... à prendre position par rapport aux requalifications envisagées, ce que fit ce dernier par courrier du 5 décembre 2007.

Le 30 janvier 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006, portant la mention : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants BESTEUERUNG GEMAESS UNSEREM BRIEF VOM 29.11.2007* », et ne reprenant pas à titre de frais d'obtention les dépenses déclarées par Monsieur ... pour la préparation de ses examens.

Par courrier du 5 février 2008, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « le directeur ».

Par décision du 5 février 2010, le directeur déclara ladite réclamation recevable mais non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Nach Einsicht der am 6. Februar 2008 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., mit Zustellungsvertreter in Luxemburg, wohnhaft in ..., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006, ergangen am 30. Januar 2008, „Einspruch“ einzulegen begehrt;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;

dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass gemäß § 243 die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlt, dass die als Ausbildungskosten geltend gemachten Werbungskosten nicht vom Steueramt anerkannt wurden;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des strittigen Jahres Werbungskosten in Höhe von 9.237 Euro geltend machte, im Zusammenhang mit Fortbildungskosten zum ...;

In Erwägung, dass laut Artikel 105 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) nur Aufwendungen als Werbungskosten anzusehen sind, welche unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden;

In Erwägung, dass gemäß Rundschreiben L.I.R. n° 105/2 vom 16 März 1998 Kapitel 3 zu unterscheiden ist zwischen Ausbildungskosten, welche als nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne von Artikel 12 Abs. 1 L.I.R. anzusehen sind, demzufolge im privaten Ausgabenbereich des Steuerpflichtigen verbleiben, und sodann Fortbildungskosten, welche Aufwendungen im Sinne des vorbenannten Artikels 105 L.I.R. ergeben;

In Erwägung, dass Ausbildungskosten grundsätzlich Aufwendungen sind zur Ausbildung zu einem künftigen Beruf, das heißt dem Erwerb der notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse in einem geordneten Ausbildungsgang;

In Erwägung, dass im Gegensatz dazu Fortbildungskosten im Regelfall Aufwendungen sind, welche getätigt werden um in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen sich wandelnden Anforderungen eines Berufszweigs gerecht zu werden;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer, laut eigenen Angaben in seiner Steuererklärung, hauptberuflich als ... tätig ist;

In Erwägung, dass es in Luxemburg den rechtlich geregelten Beruf des ... (...) gibt;

dass es ebenfalls die Berufsbezeichnung des ... (...) gibt;

dass es im Gegensatz zu Deutschland den Beruf des ... in Luxemburg nicht gibt;

In Erwägung, dass laut deutschem Recht ein ..., welcher in der Regel überwiegend als kaufmännischer Angestellter tätig ist, nach Abschluss einer kaufmännischen oder verwaltenden Ausbildung sowie drei Jahren Berufserfahrung (alternativ sechs Jahren Berufspraxis) durch eine abschließende Fachkaufmann-Prüfung geprüfter ... wird;

In Erwägung, dass hingegen der Tätigkeitsbereich des eigenständigen Berufs des ..., nach erlangtem Abschluss der ...prüfung, sich erstreckt auf die Aufgabe der ...;

dass diese Tätigkeit selbständig oder im Angestelltenverhältnis ausgeübt werden kann;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer in Deutschland eine Ausbildung zum ... absolvierte wobei sich die Schulungseinheiten ausschließlich auf deutsches Recht (BGB, HGB, Bewertungsrecht, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Abgabenordnung, Steuerstrafrecht, Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umwandlungssteuerrecht, Bilanzsteuerrecht usw.) bezogen;

In Erwägung, dass demzufolge diese Ausbildung zur Ausübung des Berufs des ... in Deutschland befugt;

In zusätzlicher Erwägung, dass die erworbenen fachlichen Kenntnisse absolut nicht ohne weiteres auf das Luxemburger Steuerrecht anwendbar sind;

In schlussfolgernder Erwägung, dass es sich bei den strittigen Aufwendungen um Kosten für die Ausbildung zu einem künftigen Beruf handelt, das heißt das Erwerben in einem geordneten Ausbildungsgang der notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines bestimmten Berufs;

dass demzufolge diese Aufwendungen als nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne von Artikel 12 Abs. 1 L.I.R. anzusehen sind und dementsprechend im privaten Ausgabenbereich des Steuerpflichtigen einzuordnen sind;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;

AUS DIESEN GRÜNDEN ENTSCHEIDET:

*die Anfechtung ist zulässig,
sie ist unbegründet. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 mai 2010, Monsieur ... a fait déposer un recours tendant à la réformation de ladite décision du directeur du 5 février 2010 déclarant non fondée la réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006, émis le 30 janvier 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait plaider qu'il y aurait lieu de distinguer entre, d'une part, les frais de formation professionnelle qui, selon un jugement du tribunal administratif du 6 août 1997, inscrit sous le numéro ... du rôle, rentreraient dans le cadre des dépenses privées et ne seraient dès lors pas déductibles et, d'autre part, les frais de perfectionnement professionnel, qui comprendraient les dépenses faites par le ... pour actualiser ses connaissances professionnelles et qui rentreraient dans le champ des frais d'obtention selon un jugement du tribunal administratif du 1^{er} décembre 1999, inscrit sous le numéro 11298 du rôle.

Quant à sa situation personnelle, le demandeur expose qu'il n'aurait pas suivi une formation en vue de l'exercice d'une nouvelle profession, mais qu'il aurait suivi une formation complémentaire dans le cadre de sa profession préexistante, qui lui aurait permis d'approfondir ses connaissances fiscales. Il insiste sur le fait que son employeur l'aurait encouragé à suivre ladite formation et que la réussite de la formation se serait soldée par l'octroi d'une prime financière et par une augmentation de son salaire mensuel, ce qui serait la preuve que la formation aurait eu une incidence directe sur son avancement dans sa profession. Le demandeur se réfère encore à la jurisprudence fiscale allemande qui aurait retenu pour des situations identiques à la sienne que les dépenses engagées pour une formation en vue de l'examen de ... seraient à qualifier de frais de perfectionnement déductibles en tant que frais d'obtention. Enfin, en se référant au jugement précité du tribunal administratif du 1^{er} décembre 1999, le demandeur estime que la notion de perfectionnement professionnel ne devrait pas être interprétée avec une rigueur excessive.

Le délégué du gouvernement affirme également qu'il y aurait lieu d'opérer une distinction entre les frais de formation professionnelle qui seraient non déductibles et qui engloberaient les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice d'une future profession et les frais de perfectionnement professionnel qui seraient déductibles et qui engloberaient les dépenses faites par le ... pour actualiser ses connaissances professionnelles.

Le représentant étatique expose que selon les explications du demandeur, ce dernier aurait été engagé par son employeur en tant que « ... », c'est-à-dire « ... ». Les seules professions correspondant à ce titre en droit luxembourgeois seraient celles d' « ... » ou de « ... ». Selon le délégué du gouvernement, l'activité d'un ... ou d'un ... différerait du domaine d'activité de la profession indépendante du En effet, l'activité du ... consisterait notamment dans l'organisation de la ..., l'application des systèmes de ... et l'établissement des ..., tandis que les activités d'un ..., dont la profession est, par ailleurs, réglementée en Allemagne, comprendraient notamment les fonctions de ..., ainsi que de représentation auprès ... et dans des En vue de l'exercice des activités du ..., des connaissances approfondies seraient exigées par la législation allemande, notamment en droit fiscal allemand, ainsi qu'en procédure administrative et judiciaire allemande. Dans la mesure où des divergences fondamentales existeraient entre l'activité et les connaissances et capacités requises du ... et celles du ..., il serait manifeste que la formation suivie par le demandeur constituerait une formation autonome et nouvelle en vue de l'exercice d'une future profession.

Le délégué du gouvernement estime encore en substance que la formation à accomplir en vue d'acquérir le titre de ... serait axée sur des branches de droit allemand très spécifiques, présentant par essence des différences fondamentales avec les branches afférentes de droit luxembourgeois. Les connaissances acquises dans le cadre de cette formation seraient donc nécessaires à l'exercice de la profession de « ... » en Allemagne, mais ne sauraient être considérées comme perfectionnement professionnel permettant d'actualiser ses connaissances dans la profession préexistante de ... au sein d'une société ... de droit luxembourgeois.

L'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) dispose que : *« Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes »* et le point 4 dudit article précise que *« les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent »*.

L'article 12 LIR dispose encore que : *« Sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées :*

- 1. les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du ... et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du ..., même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité; (...) ».*

Les frais de formation professionnelle (« *Ausbildungskosten* ») englobent toutes les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou le changement de profession et rentrent dans le cadre des dépenses mixtes au sens de l'article 12 n° 1 LIR précité et ne sont dès lors pas déductibles.

Ils se distinguent des frais de perfectionnement professionnel (« *Fortbildungskosten* ») qui comprennent les dépenses faites par le ... pour actualiser ses connaissances professionnelles, afin de mieux répondre aux exigences de sa profession par une qualification améliorée ou faciliter son avancement dans sa profession, sans que les modifications dans sa situation professionnelle qui s'ensuivent impliquent un changement fondamental concernant la profession exercée. Au vu du lien causal direct entre les frais ainsi engagés et l'activité du ...,

les frais de perfectionnement professionnel rentrent dans le champ des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR¹.

Cette notion de perfectionnement professionnel ne doit cependant pas être interprétée avec une rigueur excessive, étant donné que les efforts des salariés en vue de l'amélioration de leurs connaissances et performances professionnelles correspondent à l'intérêt bien compris de l'économie nationale et partant de la société en général².

En l'espèce, il est constant qu'au moment d'entamer sa formation en vue d'acquérir le titre de ..., et au cours de ladite formation, Monsieur ... a été engagé en tant que « ... » auprès d'une société établie au Luxembourg. Il ressort d'une explication de l'employeur du demandeur, versée en cause et non contestée par la partie étatique, que l'employeur a encouragé, voire même invité le demandeur à accomplir la formation de ..., afin de pouvoir mieux accomplir sa tâche quotidienne de D'ailleurs, l'employeur du demandeur a pris en charge une partie des frais occasionnés par la participation à la formation.

Il se dégage encore du document établi par l'employeur du demandeur, ainsi que des explications de celui-ci, non contestées par la partie étatique sur ce point, que suite à la formation, le demandeur n'a pas sollicité son employeur pour se voir attribuer un autre poste et que, indépendamment du titre de « ... » ou « ... », porté par le demandeur, les tâches lui confiées par son employeur sont restées les mêmes. Par ailleurs, la prime unique, ainsi que l'augmentation du salaire accordées par l'employeur au demandeur se traduisent en une reconnaissance et en une prise en compte des connaissances professionnelles supplémentaires acquises par le demandeur et non point en une augmentation de la rémunération en raison d'un changement de poste.

Ainsi, il se dégage des éléments du dossier que la formation suivie par Monsieur ... a amélioré ses capacités professionnelles, c'est-à-dire a abouti à compléter et diversifier les connaissances préexistantes de l'intéressé, afin de lui permettre de mieux pouvoir s'acquitter de ses tâches professionnelles quotidiennes, et de lui procurer une amélioration de ses chances d'avancement, sans pour autant lui conférer une formation autonome nouvelle.

Au vu des circonstances de l'espèce, il y a par voie de conséquence lieu de qualifier la formation suivie par Monsieur ... de perfectionnement professionnel.

Il suit des considérations qui précèdent que la décision directoriale déferée encourt la réformation en ce sens que les frais engagés au cours de l'année 2006 en vue de l'accomplissement de ladite formation de ..., d'un montant total de 9.237 euros, non contesté par la partie étatique, constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée.

Enfin, la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500 euros formulée par le demandeur est à rejeter, étant donné qu'elle omet de spécifier la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qu'elle ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétables à charge du demandeur.

Par ces motifs,

¹ cf. trib. adm. 6 août 1997, n°9574 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 169 et autres références y citées, ainsi que trib. adm. 5 octobre 2009, n° 24848 du rôle, confirmé par Cour adm. 6 juillet 2010, n° 26311C du rôle, disponibles sur www.ja.etat.lu

² cf. Herrmann, Heuer, Raupach, EStG-Kommentar, § 9, Anm. 270 et références de jurisprudence y citées

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 février 2010, répertoriée sous le numéro ... du rôle, dit que les frais de formation de ... d'un montant total de 9.237 euros, déboursés par Monsieur ..., constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée au titre de l'année d'imposition 2006 ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par Monsieur ... ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 7 mars 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 8 mars 2011

Le Greffier du Tribunal administratif